

**DECIZIA NR. 2199/2020**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 31347/16.09.2019**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 3612/12.09.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 31347/16.09.2019, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2002, având domiciliul fiscal în mun. X, str. 1 Mai, nr. 7, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 25990/26.08.2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/05.07.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/05.07.2019 și **are ca obiect suma parțială de X1 lei, din care X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA.**

Conform documentelor la dosar, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării plicului conținând Decizia de impunere nr. F-X/05.07.2019, respectiv data de **16.07.2019** și data predării plicului conținând contestația la firma de curierat, respectiv **23.08.2019**, așa cum rezultă de pe AWB-ul atașat plicului.

Contestația este formulată prin administrator X și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, prin administrator.

***I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/05.07.2019, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea parțială a acestui act administrativ fiscal cu privire la suma parțială de X1 lei, din care X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA.***

Petenta contestă:

- constituirea unei baze impozabile în sumă de X4 lei, rezultată în urma reconsiderării prețului de închiriere (către o persoană afiliată) a imobilului (440,41 mp pentru depozitare și magazie) și curte de 1.700 mp, respectiv impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X5 lei și TVA colectată aferentă acestei baze, în sumă de X6 lei;
- constituirea unei baze impozabile în sumă de X7 lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu energia electrică consumată la imobilul de mai sus, respectiv impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X8 lei și TVA aferentă, în sumă de X9 lei.

1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X5 lei

Petenta consideră că, fiind vorba despre prețul unor tranzacții cu persoanele afiliate,

pentru stabilirea prețului de piață, respectiv constituirea bazei de impunere pentru impozitul pe profit de X5 lei sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (2) din Legea 571/2003, respectiv art. 11 alin. (4) din Legea 227/2015, coroborate cu prevederile Ordinului 222/2008 și ale Ordinului 442/2016, care stabilesc modalități clare de stabilire a prețurilor de transfer.

Contestatară susține că prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, respectiv din Legea 227/2015, invocate de organul fiscal, nu au legătură cu legislația prețurilor de transfer deoarece se referă la ajustarea efectelor fiscale în condițiile în care operațiunile nu au un scop economic, sau la reconsiderarea formei tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic.

2) Cu referire la impozitul pe profit în sumă de X8 lei aferent cheltuielilor nedeductibile cu energia electrică consumată la imobilul închiriat, societatea afirmă că întrucât contractul nu prevede refacturarea, organul fiscal nu este îndreptățit să adauge la contract, aceste cheltuieli de natura cheltuielilor accesorii neputând constitui tranzacții separate și fiind incluse în prețul prestării de închiriere de care sunt legate.

Ca atare contestatară consideră că în condițiile în care chiria stabilită în contract include aceste utilități, nu sunt incidente prevederile art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 sau prevederile art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015, cheltuielile fiind aferente realizării veniturilor din chirii de 170 euro/lună. Aceasta menționează și faptul că organele de control nu fac nici dovada dacă prețurile comparabile utilizate pentru aplicarea discountului cuprind și componenta de utilități.

3) În ceea ce privește TVA în sumă de X6 lei contestatară susține că în speță nu sunt aplicabile prevederile art. 137 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea 571/2003, respectiv 286 alin. (2) din Legea 227/2016 deoarece aceste prevederi legale nu prevăd că prețul de piață reprezintă 50% din prețul practicat între persoane independente.

În motivarea în drept a contestației, petenta precizează că dispozițiile art. 11 alin. (5) din Legea 227/2015 exclud ca suma care rezultă din ajustarea veniturilor sau cheltuielilor, prețului din tranzacțiile cu persoane afiliate, să fie utilizată în scopul stabilirii impozitelor indirecte. Ori potrivit definiției de la art. 125 din Legea 571/2003 și art. 265 din Legea 227/2015, TVA este impozit indirect, astfel că suma rezultată din recalcularea prețului, nu se constituie în bază de impunere suplimentară pentru TVA.

4) Cu privire la TVA în sumă de X9 lei societatea susține că, având în vedere faptul că potrivit contractului, cheltuielile cu utilitățile se consideră incluse în prestările de servicii de închiriere de care sunt legate, baza de impunere nu este legal constituită și astfel nu sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) din Legea 571/2003, respectiv art. 297 alin. (4) din Legea 227/2015, în vigoare cu 01.01.2016.

Petenta consideră că cele constatate și considerentele organelor fiscale nu sunt fundamentate pe aplicarea legislației fiscale adecvate, sunt contradictorii (exemplu, dacă s-ar admite că cheltuielile cu energia electrică trebuiau refacturate, acestea nu ar putea fi considerate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere al impozitului pe profit sau TVA-ul aferent nedeductibil) sau în contradicție cu mijloacele de probă (contractul comercial nu prevede nimic în legătură cu utilitățile).

***II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/05.07.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații de plată suplimentare în sumă totală de X10 lei, din care impozit pe profit în sumă de X11 lei, perioada verificată fiind 01.01.2014- 31.12.2018 și TVA în sumă de X3 lei, perioada verificată fiind 01.01.2014- 28.02.2019.***

Inspecția s-a desfășurat în perioada 17.04.2019-28.06.2019, fiind suspendată în

perioada 18.04.2019-03.06.2019, la cererea contribuabilului.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/05.07.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei contestate, **S.C. X S.R.L.** are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5 tone)” cod CAEN 4511.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/05.07.2019, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

### **1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X5 lei și la TVA în sumă de X6 lei**

Urmare a verificărilor, s-a constatat că în perioada care face obiectul controlului, S.C. X S.R.L. a încheiat cu societatea afiliată X W Exp Imp S.R.L. (actuala Y S.R.L.) ROX, un contract de închiriere având ca obiect închirierea unui spațiu din imobilul situat în localitatea X, str. 1 Mai, nr. 7.

În conformitate cu cele declarate de societatea verificată în nota explicativă întocmită, chiriașul utilizează 440,41 mp din imobil și 1.700 mp din teren. Organele de control au constatat că în perioada 01.01.2014-28.02.2019 S.C. X S.R.L. a facturat lunar către X W Exp Imp S.R.L. chirie în sumă de 170 euro, însemnând că imobilul este închiriat cu 0,386 euro/mp, respectiv că pentru teren nu este facturată/percepută chirie.

Organele de control precizează că în zona industrială a municipiului X există depozite care sunt închiriate, cu acces direct la drum național și suprafețe utile mai mari, modernizate, cu amenajări pentru încărcare și descărcare camioane, amenajate pentru depozitare, fiind închiriate la un preț de circa 1 euro/mp. Pornind de la acest preț și luând în considerare faptul că imobilul din str. 1 Mai, nr. 7 nu este situat în zona industrială a municipiului, respectiv nu este direct lângă drumul național, s-a aplicat un discount de 50% față de prețul de închiriere aplicat depozitelor situate în zona industrială.

Astfel, în baza prevederilor art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/art. 11 din Legea 227/2015, organele de control au reconsiderat tranzacția de închiriere a imobilului și a terenului situat în localitatea X, str. 1 Mai, nr. 7 și au stabilit chirie de 0,5 euro/mp aferent imobilului, respectiv 0,033 euro/mp aferent terenului, rezultând o chirie suplimentară lunară de 106,31 euro (0,5 eurox 440,41 mp+ 0,033 eurox 1.700 mp- 170 euro chirie facturată).

Drept urmare, aferent perioadei 01.01.2014-28.02.2019 s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru TVA în sumă de X12 lei și TVA de plată în sumă **X6 lei**, fiind aplicate dispozițiile art. 7 alin. (1) pct. 26, art. 137, alin. (1<sup>^</sup>1), art. 140, alin. (1) și art. 129, alin. (1) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal/art. 7 pct. 32 și 33, art. 286 alin. (2), art. 291 alin. (1) și art. 271 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Totodată, aferent perioadelor 01.01.2014- 01.01.2018 și 01.04.2018- 31.12.2018 s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de X4 lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de **X5 lei**, fiind aplicate prevederile art. 11, art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/art. 11, art. 19, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

### **2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X8 lei și la TVA în sumă de X9 lei**

Organele de control au constatat că în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere, dar nu a refacturat cheltuielile cu energia consumată la imobilul situat în str. 1 Mai, nr. 7, X, în sumă de X13 lei.

Având în vedere faptul că acest imobil a fost dat în chirie către societatea afiliată SC X W Exp Imp S.R.L., în baza prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015, organele de inspecție au încadrat la nedeductibile cheltuielile mai sus menționate și au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **X8 lei** (bază impozabilă suplimentară impozit pe profit X7 lei). De asemenea, în

conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (2) din Legea 571/2003/ art. 297 alin. (4) din Legea 227/2015, organele de inspecție au respins la deducere TVA în sumă de **X9 lei** (bază impozabilă suplimentară TVA X13 lei).

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**III.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X8 lei și la TVA în sumă de X9 lei**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă în mod legal organele de control au stabilit aceste obligații fiscale suplimentare în sarcina S.C. X S.R.L., în condițiile în care argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada care face obiectul controlului, S.C. X S.R.L. a încheiat cu societatea afiliată X W Exp Imp S.R.L. (actuala Y S.R.L.) ROX, un contract de închiriere având ca obiect închirierea unui spațiu din imobilul situat în localitatea X, str. 1 Mai, nr. 7.

Organele de control au constatat că în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere, dar nu a refacturat cheltuielile cu energia consumată la imobilul situat în str. 1 Mai, nr. 7, X, în sumă de X13 lei.

Având în vedere faptul că acest imobil a fost dat în chirie către societatea afiliată SC X W Exp Imp SRL, în baza prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015, organele de inspecție au încadrat la nedeductibile cheltuielile mai sus menționate și au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X8 lei (bază impozabilă suplimentară impozit pe profit X7 lei). Totodată, în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (2) din Legea 571/2003/ art. 297 alin. (4) din Legea 227/2015, organele de inspecție au respins la deducere TVA în sumă de X9 lei (bază impozabilă suplimentară TVA X13 lei).

**În drept**, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv prevederile art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

Legea 571/2003

**„art. 19 Reguli generale**

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]*

**art. 21 Cheltuieli**

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Legea 227/2015

**„art. 19 Reguli generale**

*(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice,*

precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

#### **art. 25 Cheltuieli**

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între venituri și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile/înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil/rezultatului fiscal cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/desfășurării activității economice.

Pe linie de TVA, sunt incidente dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv prevederile art. 297 alin. (4), lit. a) și ale art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, conform cărora:

#### Legea 571/2003

##### **„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

#### **art.146**

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

#### Legea 227/2015

##### **art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

##### **art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate

unor astfel de operațiuni revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura/factura simplificată în care să fie înscrise informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Din documentele la dosar se reține că S.C. X S.R.L. a încheiat cu societatea afiliată SC X W Exp Imp S.R.L. (actuala Y S.R.L.) ROX, contractul de închiriere 1/2010/TRANSEXPRES din 01.01.2010, având ca obiect „*închirierea unui spațiu de 293,76 mp- parter și etaj II pentru depozit și magazie, curte- 1.500 mp, la imobilul situat în X, str. 1 mai nr. 7.*”

Prețul inițial al contractului a fost stabilit la valoarea de „*350 euro+TVA pentru curte și 2350 euro+TVA pentru depozit*” iar perioada de valabilitate de la data de 01.01.2010 la data de 31.12.2010.

La obligațiile proprietarului părțile au convenit prin contract că:

- „a) proprietarul suportă impozitul asupra bunului închiriat;*
- b) proprietarul trebuie să asigure folosința și posesia netulburată a bunului sus menționat;*
- c) să efectueze reparații curente la timp și în mod corespunzător, pentru buna funcționare a bunului închiriat.”*

Contractul a fost modificat prin încheierea de acte adiționale după cum urmează:

- Prin actul adițional din 01.07.2010 s-a stabilit că „*prețul închirierii- chiria va fi de 50 euro+TVA pe lună pentru curte și 350 euro+TVA/lună pentru depozit*”;
- Prin actul adițional din 01.01.2011 a fost prelungit termenul de închiriere până la data de 31.12.2015;
- Prin actul adițional din 30.12.2011 s-a stabilit că „*prețul închirierii- chiria va fi de 170 euro+TVA pe lună pentru curte și depozit*”;
- Prin actul adițional din 10.12.2015 a fost prelungit termenul de închiriere până la data de 31.12.2020.

În susținerea contestației societatea afirmă că întrucât contractul nu prevede refacturarea, organul fiscal nu este îndreptățit să adauge la contract, ori în speță se reține că organele de control nu au adăugat la contract, nefiind stabilite venituri suplimentare și colectată TVA ci, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015, organele de inspecție au încadrat la nedeductibile cheltuielile cu energia în sumă de X7 lei deduse în perioada 01.01.2014-31.12.2018, și au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **X8 lei**. Totodată, în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (2) din Legea 571/2003/art. 297 alin. (4) din Legea 227/2015, organele de inspecție au respins la deducere TVA în sumă de **X9 lei**, pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere în perioada 01.01.2014-28.02.2019 (bază impozabilă suplimentară TVA X13 lei).

Tratamentul fiscal aplicat de către organele de control nu este contradictoriu, așa cum susține petenta, inspectorii fiscali constatând în mod corect că aceste cheltuieli sunt nedeductibile deoarece nu au concurat la obținerea de venituri impozabile și nu au fost utilizate pentru desfășurarea propriei activități economice a petentei, în condițiile în care așa cum constată însăși societatea contractul de închiriere nu prevede nimic în legătură cu utilitățile.

Cât privește susținerea petentei că aceste cheltuieli sunt incluse în prețul prestării de închiriere de care sunt legate, organul de soluționare reține că nici prin intermediul contractului și nici prin actele adiționale, părțile nu au stabilit că în preț sunt incluse și utilitățile, și nici că acestea ar fi suportate de proprietar, prețul fiind stabilit pentru închirierea clădirii și a terenului, fapt recunoscut chiar de petentă care afirmă în contestație că „contractul de închiriere nu prevede nimic în legătură cu utilitățile”.

Astfel, deoarece achiziția de energie pentru imobilul dat în chirie societății afiliate nu a concurat la obținerea de venituri impozabile/taxabile, nefiind facturată separat, cheltuielile și taxa aferentă au fost în mod legal respinse la deducere.

Susținerea contestatarei că aceste cheltuieli sunt de natura cheltuielilor accesorii și nu pot constitui tranzacții separate, se reține ca eronată în condițiile în care legiuitorul a prevăzut la art. 286 alin. (3) lit. b) că, aceste cheltuielile accesorii pot fi facturate și în baza unui contract încheiat separat:

„(3) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

[...]

*b) cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.”*

Față de cele prezentate mai sus și considerând prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“11.1 Contestația poate fi respinsă ca:

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*,

întrucât argumentele și documentele aduse de contestatară nu sunt în măsură să combată constatările organului de inspecție fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată** contestația societății formulată împotriva **Deciziei de impunere F-X/05.07.2019, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X8 lei și TVA în sumă de X9 lei.**

### **III.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X5 lei și la TVA în sumă de X6 lei**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă în mod legal organele de control au stabilit aceste obligații fiscale suplimentare în sarcina S.C. X S.R.L., în condițiile în care din documentele la dosar nu reiese situația de fapt fiscală.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada care face obiectul controlului, S.C. X S.R.L. a încheiat cu societatea afiliată X W Exp Imp S.R.L. (actuala Y S.R.L.) ROX, un contract de închiriere având ca obiect închirierea unui spațiu din imobilul situat în localitatea X, str. 1 Mai, nr. 7.

În conformitate cu cele declarate de societatea verificată în nota explicativă întocmită, chiriașul utilizează 440,41 mp din imobil și 1.700 mp din teren. Organele de control au constatat că în perioada 01.01.2014-28.02.2019 S.C. X S.R.L. a facturat lunar către X W Exp Imp S.R.L. chirie în sumă de 170 euro, însemnând că imobilul este închiriat cu 0,386 euro/mp, respectiv că pentru teren nu este facturată/percepută chirie.

Organele de control precizează că în zona industrială a municipiului X există depozite care sunt închiriate, cu acces direct la drum național și suprafețe utile mai mari, modernizate,

cu amenajări pentru încărcare și descărcare camioane, amenajate pentru depozitare, fiind închiriate la un preț de circa 1 euro/mp. Pornind de la acest preț și luând în considerare faptul că imobilul din str. 1 Mai, nr. 7 nu este situat în zona industrială a municipiului, respectiv nu este direct lângă drumul național, s-a aplicat un discount de 50% față de prețul de închiriere aplicat depozitelor situate în zona industrială.

Astfel, în baza prevederilor art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/art. 11 din Legea 227/2015, organele de control au reconsiderat tranzacția de închiriere a imobilului și a terenului situat în localitatea X, str. 1 Mai, nr. 7 și au stabilit chirie de 0,5 euro/mp aferent imobilului, respectiv 0,033 euro/mp aferent terenului, rezultând o chirie suplimentară lunară de 106,31 euro (0,5 eurox 440,41 mp+ 0,033 eurox 1.700 mp- 170 euro chirie facturată).

Drept urmare, aferent perioadelor 01.01.2014- 01.01.2018 și 01.04.2018- 31.12.2018 s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de X4 lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de **X5 lei**, fiind aplicate prevederile art. 11, art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/art. 11, art. 19, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Totodată, urmarea a controlului aferent perioadei 01.01.2014-28.02.2019 s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru TVA în sumă de X12 lei și TVA de plată în sumă **X6 lei**, fiind aplicate dispozițiile art. 7, alin. (1), pct. 26, art. 137, alin. (1<sup>1</sup>), art. 140, alin. (1) și art. 129, alin. (1) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal/art. 7, pct. 32 și 33, art. 286, alin. (2), art. 291, alin. (1) și art. 271, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește impozitul pe profit se reține că în motivarea tratamentului fiscal aplicat veniturilor din chirii organele de control invocă prevederile art. 11 alin. (1) și ale art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv prevederile art. 11 alin. (1) și art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, conform căroră:

#### Legea 571/2003

##### **„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.*

[...]

##### **art. 19 Reguli generale**

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

#### Legea 227/2015

##### **„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

*(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.*

*Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții,*



prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

#### **art. 19 Reguli generale**

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

Față de cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Totodată, potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între venituri și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile/înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Ori, față de prevederile legale invocate de către organele de control, așa cum sesizează echipa de control, în speță se constată că petenta a închiriat bunuri imobile unei persoane juridice afiliate, așa cum este definită la art. 7 alin. (1) pct. 21 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, menționate la art. 7 punctul 26. din Legea 227/2015:

#### Legea 571/2003

"Art.7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]"

„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

[...]"

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;"

relația de afiliere fiind dată de faptul că administratorul și asociatul majoritar al SC X SRL, dl Voina Bela (CNP 1680325142068), este fratele administratorului și asociatului majoritar al Voina Amusement SRL, dl Voina Levente (CNP 1720925142075), cele două persoane fizice fiind persoane afiliate, iar d-nul Voina Levente deține și funcția de administrator al SC X SRL.

**În drept**, dată fiind relația de afiliere dintre părți, articolele Codului fiscal mai sus citate sunt completate de prevederile art. 11 alin. (2) și art. 19 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menținute la art. 11 alin. (4) și art. 19 alin. (6) din Legea 227/2015, conform cărora:

**“art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

- a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;
- b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;
- c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;
- d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

**art. 19 Reguli generale**

[...]

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

**Legea 227/2015**

**art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;
- f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.”

**art. 19 Reguli generale**

[...]

(6) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

Se reține că, având în vedere relația de afiliere dintre cele două societăți, organele de control trebuiau să aplice prevederile legale incidente în cazul tranzacțiilor între persoane afiliate, care prevăd că acestea se realizează conform principiului prețului pieței libere/valorii de piață, respectiv în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente și faptul că la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate. Analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de „transfer al prețurilor”, practică ce constă în efectuarea de tranzacții la prețuri „speciale” și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Principalul obiectiv în evaluarea prețurilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale provenite din transferul profitului în țări cu taxare redusă. Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricărora dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Faptul că petenta a încheiat cu societatea afiliată acte adiționale în baza cărora a diminuat prețul chiriei, nu lipsește de incidență prevederile legale privind prețurile de transfer, conform cărora organele de control pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricărora dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

Ori în susținerea tratamentului fiscal aplicat organele de control invocă doar prevederile art. 11 alin. (1) și stabilesc un preț bază de calcul al chiriei fără să precizeze metoda concretă de calcul aleasă și raționamentul care a dus la alegerea acesteia.

În ceea ce privește colectarea TVA la nivelul valorii de piață a chiriei, se reține că baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării se determină conform prevederilor art. 137 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, menținute la art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

Legea 571/2003

**„art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

*(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;*

*[...]*

***e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 21, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:***

***1. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145, 145<sup>1</sup> și 147;***

***2. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 și 147 și livrarea sau prestarea este scutită conform art. 141;***

***3. atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau***

prestatorul nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 și 147.

(1<sup>^</sup>1) În sensul alin. (1) lit. e), valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor ori serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei. Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoare de piață înseamnă:

1. pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare ori, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;

2. pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.”

#### Legea 227/2015

#### **„art. 286 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

[...]

**e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art. 7 pct. 26, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:**

1. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 297, 298 și 300;

2. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 297 și 300 și livrarea sau prestarea este scutită conform art. 292;

3. atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 297 și 300.

(2) În sensul alin. (1) lit. e), valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor ori serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei. Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoare de piață înseamnă:

1. pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare ori, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;

2. pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.”

Conform acestor prevederi legale, baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută/care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț. De asemenea, în cazul livrărilor/prestărilor către persoane afiliate, baza de impozitare este considerată ca fiind prețul de piață în anumite situații reglementate de lege.

În speță, se reține că organele de control au reconsiderat prețul de vânzare pentru serviciile de închiriere imobile pe care petenta le-a facturat către o persoană juridică afiliată și au colectat TVA pentru baza impozabilă stabilită suplimentar, prin aplicarea cotei de TVA în vigoare la data exigibilității taxei. În documentele transmise împreună cu dosarul contestației,

organele de control nu fac însă nicio precizare cu privire la care dintre situațiile prevăzute la art. 137 alin. (1) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/art. 286 alin. (1) lit. e) din Legea 227/2015, care permit ca baza de impozitare să fie considerată valoarea de piață, se încadrează cele două societăți.

Totodată, se reține că în adresa nr. 409443/07.01.2015, Direcția generală de legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale a concluzionat că „în situația în care furnizorul/beneficiarul sunt persoane afiliate în sensul prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 21 din Codul fiscal care beneficiază de dreptul de deducere integral a taxei aferente achizițiilor, nu se aplică prevederile art. 137 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal.” iar în adresa nr. A\_LPF\_443/04.05.2018, transmisă de Direcția Generală de Asistență pentru Contribuabili, referitor la situația în care baza de impozitare pentru TVA este reconsiderată, la o valoare de piață estimată, se precizează că „numai în situațiile reglementate prin art. 286 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului, baza de impozitare este considerată valoarea de piață.”

Astfel, deoarece în documentele transmise cu dosarul contestației, organele de control precizează că societățile X S.R.L. și X W Exp Imp S.R.L. (actuala Y S.R.L.) ROX, sunt societăți afiliate dar nu fac nicio mențiune din care să rezulte că beneficiarul/ furnizorul se regăsește în una dintre situațiile prevăzute la art. 137 alin. (1) lit. e) pct. 1-3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 286 alin. (1) lit. e) pct. 1-3 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu adresa nr. 31347/21.10.2019, organul de soluționare a solicitat de la inspectorii fiscali informații suplimentare.

În răspunsul transmis cu adresa nr. 2545/08.11.2019, A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, specifică faptul că cele două societăți afiliate aplică prorata de 100% în perioada contractului de închiriere, dar nu motivează de ce consideră că baza de impozitare a TVA în cazul tranzacțiilor analizate ar trebui să fie prețul de piață.

Date fiind cele prezentate anterior, în speță devin incidente prevederile art. 6, art. 7 alin. (3) și ale art. 113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

**„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.*

**art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

[...]

*(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

**art. 113 Obiectul inspecției fiscale**

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

*(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;
- e) solicitarea de informații de la terți;
- f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;
- g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;
- h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;
- i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...)"

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere și va stabili corect baza de impunere, respectiv diferențele datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Astfel, având în vedere cele precizate la prezentul punct, motivațiile petentei și prevederile legale invocate, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”*

**urmează a se dispune desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. F-CV 98/05.07.2019, pentru suma de 10.668 lei, din care X5 lei impozit pe profit și X6 lei TVA, urmând ca organele fiscale competente, să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.**

În speță devin incidente și prevederile art. 279 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

“(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Cu privire la refacerea inspecției fiscale la art. 129 din același act normativ se prevede:  
“art. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

În speță sunt aplicabile și dispozițiile pct. 11.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Organele de inspecție fiscală competente, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de modul de calcul a valorii de piață și a bazei de impozitare a TVA în cazul tranzacțiilor între persoane afiliate, respectiv vor proceda la reanalizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată având în vedere argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE:

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/05.07.2019**, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/05.07.2019, **pentru suma de X14 lei, din care X8 lei impozit pe profit și X9 lei TVA.**

**2) Desființarea parțială a Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/05.07.2019**, emisă de A.J.F.P. X - Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma de X15 lei, din care X5 lei impozit pe profit și X6 lei TVA**, urmând ca organul fiscal

competent să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.